

**DECIZIA nr. 1943/2016**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .X. S.R.L.**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./07.07.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita prin adresa nr. HRG\_AIF .x./06.07.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./07.07.2016, cu privire la contestația formulată de .X. S.R.L. - în insolvență - prin lichidator judiciar Cabinet Individual de Insolvență .Y., cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedură în X, str. X, nr. x, cod poștal x, jud. Harghita.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de 15.06.2016 și înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./16.06.2016, îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR .x./10.05.2016, comunicată sub semnătură și ștampilă în data de 12.05.2016, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de **.x1. lei** reprezentând:

- .x2. lei impozit pe profit;
- .x3. lei TVA;

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

**I.** Prin contestația formulată .X. S.R.L. solicită anularea deciziei de impunere nr. F-HR .x./10.05.2016 ca nelegală și neîntemeiată, susținând următoarele:

- în perioada analizată, societatea a aprovizionat în mod real paleți din lemn de la mai mulți furnizori, mărfuri ce au fost livrate clienților societății, care recunosc primirea acestora, deci mărfurile au existat în mod real;

- organul fiscal, pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare a utilizat surse de informare la care societatea nu are acces, iar dacă ar fi avut acces, n-ar fi ajuns la situația constatată de organele fiscale;

- verificarea din punct de vedere fiscal de către societate a furnizorilor săi, nu este prevăzută legal, iar fără acces la baze de date utilizate de organul fiscal, este imposibilă orice verificare a conformării fiscale a partenerilor de afaceri. Având în vedere că la momentul efectuării achizițiilor, societățile furnizoare ofereau marfa imediat sau în termen rezonabil de scurt pentru a putea onora comenzile la un preț competitiv, cu factura și plata pe loc, .X. S.R.L. a apelat cu încredere la aceste societăți iar din cele mai multe ori neavând modalități de verificare la îndemână;

- pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, societatea a respectat prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prezentând în acest sens facturi fiscale emise conform legii pentru fiecare achiziție în parte;

- mărfurile achiziționate i-au fost livrate efectiv societății, au fost achitate în totalitate, dispunând de acestea ca și proprietar, fiind ulterior vândute către beneficiarii

săi, fiind astfel utilizate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile. Achizițiile au fost recepționate în gestiunea societății, cuprinse în deconturi de TVA, declarații D394, balanțe de verificare, în același mod ca și livrările acestor bunuri către clienții societății, iar după celor constatate de organele de inspecție, societatea este obligată să achite TVA de două ori;

- verificarea depunerii deconturilor de TVA, precum și a achitării taxei către bugetul de stat de către furnizori nu poate fi pusă de organele fiscale în sarcina societății, iar faptul că unii furnizori au un comportament fiscal neadecvat, aceștia nefiind identificați la sediile lor cu ocazia diferitelor controale, nu poate greva societatea, din moment ce aceasta a desfășurat o activitate efectivă și reală de intermediere în comerțul cu paleți;

- organul fiscal nu a respectat principiul bunei credințe, așa cum este definită în art. 12 din Codul de procedură fiscală, militând pe tot parcursul inspecției fiscale pentru dovedirea cu orice preț a fraudei fiscale intenționate, a deducerii intenționate a cheltuielilor fictive, omitând în totalitate verificarea realității livrărilor, respectiv dacă clienții societății au primit marfa livrată și din ce s-a putut realiza cifra de afaceri declarată de societate;

- referitor la furnizorii .Z1. SRL, .Z2. SRL, .Z3. SRL, .Z4., SRL, .Z5. SRL, .Z6. SRL, Village Tourism SRL și .Z8. SRL, societatea este considerată răspunzătoare de comportamentul fiscal al acestora, indiferent dacă aceștia declară sau nu tranzacțiile, depun sau nu declarații, ea fiind cea care plătește în ambele situații, chiar și pentru greșelile altora, punând sub semnul întrebării până și calitatea de comerciant al furnizorilor, care la momentul tranzacțiilor existau și puteau livra mărfurile;

- în privința impozitului pe profit, societatea consideră că cheltuielile neacceptate de către organele fiscale ca fiind deductibile au fost deduse în conformitate cu art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, societatea putând realiza aceste venituri numai din efectuarea acestor cheltuieli;

- organele fiscale au constatat o serie de abateri de la legislație la societățile furnizoare a .X. S.R.L., dar măsurile drastice au fost luate la beneficiar, care a înregistrat veniturile, a depus declarațiile și care s-a fi putut identificată la sediul social, iar cei care au eludat legea, n-au fost nici măcar amendați pentru nedepunerea declarațiilor la momentul respectiv;

În concluzie, societatea contestatoare consideră că organul fiscal s-a prelevat abuziv de drepturile conferite de art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și de art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, obligațiile fiscale fiind calculate prin estimare, pe baza suspiciunilor că operațiunile sunt fictive, iar la temei de fapt înșirează o serie de deficiențe „fictive” a furnizorilor, prin reinterpretarea abuzivă a stării de fapt reale.

În susținerea contestației societatea invocă jurisprudența europeană din cauza C-277/14, C-80/11 și C-142/11 susținând că nu poate fi sancționată pentru faptele furnizorilor;

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita au efectuat inspecția fiscală parțială la .X. S.R.L. pentru perioada 01.01.2010-31.12.2015 – impozit pe profit și TVA urmare avizului de inspecție fiscală nr. F-HR .X./21.04.2016.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .x./10.05.2016, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind

obligățiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR .x./10.05.2016, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei pentru impozit pe profit și TVA.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestată, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate investi cu analiza pe fond a contestației pentru debitele contestate, în condițiile în care pentru aspectele constatate în urma inspecției fiscale și care fac obiectul contestației a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita.***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile și TVA aferente achizițiilor de paleți/reparații paleți de la societăți cu comportament evazionist, declarate inactive, scopul fiind diminuarea obligațiilor fiscale de plată datorate către bugetul de stat.

Pentru a stabili nedeductibilitatea organele de inspecție fiscală au reținut că este vorba de achiziții de la societăți care nu au declarat tranzacțiile în declarațiile informative, nu au depus deconturi și n-au colectat TVA, nu au angajați cu contract de muncă, nu plătesc niciodată TVA în contul bugetului de stat, nu desfășoară activitate la sediul social declarat și care la rândul lor se aprovizionează de la societăți cu același comportament fiscal, făcând parte dintr-un lanț cu societăți constituite în vederea desfășurării de activități ilicite.

Organele de inspecție fiscală au apreciat, referitor la operațiunile consemnate în facturile respective, din mijloacele probante analizate rezultă nerealitatea acestora, generată de fictivitatea înscrisurilor definită conform prevederilor art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 (pg. 22/24 din raportul de inspecție fiscală).

Prin sesizarea penală nr. .x./30.05.2016, înregistrată la Ministerul Public – Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita în data de 07.07.2016 organele de inspecție fiscală au solicitat cercetarea aspectelor rezultate în urma inspecției fiscale parțiale realizate la .X. S.R.L. care pot constitui împrejurări privind săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală.

În sesizare organele de inspecție fiscală menționează că livrările de bunuri efectuate de către cele 13 furnizori menționați în cuprinsul sesizării, sunt operațiuni fictive, doar pe documente, aceste tranzacții nu reflectă o realitate economică și comercială, ci constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, și având în vedere că împrejurările descrise în raport sunt susceptibile a întruni elementele constitutive ale faptei prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, au solicitat inițierea demersurilor specifice vizând stabilirea existenței ori inexistenței faptelor, identificarea și tragerea la răspundere penală a făptuitorilor și recuperarea prejudiciilor la nivelul debitelor cuantificate în raportul de inspecție fiscală.

**În drept**, conform art. 277 „Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă” alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la momentul formulării contestației:

***„Art. 277. - (1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:***

a) **organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;**

b) *soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți*”.

Din sesizarea penală nr. .x./30.05.2016 rezultă că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita au considerat că societatea .X. S.R.L. a diminuat obligațiile datorate bugetului de stat urmare achizițiilor de la furnizori pe baza unor facturi apreciate ca fiind fictive, motiv pentru care au solicitat efectuarea cercetărilor în vederea constatării **existenței ori inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005** pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare:

„Art. 9. - (1) **Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: [...]**

**c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; [...]**”.

Potrivit prevederilor legale antecitate, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei, atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .x./10.05.2016, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. F-HR .x./10.05.2016, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, **în speță se pune problema înregistrării de operațiuni care sunt fictive, fără scop economic și pentru care există suspiciunea că nu sunt decât documente întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală** și care au condus la crearea de avantaje fiscale constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Se reține că practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care „constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele

Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile. În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling SPRL C-439/04 și C- 440/04; Mahagében Kft și Péter Dávid C-80/11 și C-142/11 și Bonik EOOD C-285/11).

De asemenea, potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată.

Aspectele rezultate din cercetarea penală pot avea o înrâurire hotărâtoare și asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, între ele existând o **strânsă interdependență**, având în vedere că în speță se ridică problema diminuării impozitelor datorate bugetului general consolidat **prin fapte de evaziune fiscală**, inclusiv prin înregistrarea unor achiziții de bunuri și servicii pe bază unor **documente/facturi considerate fictive**, fiind introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală, fapte pentru care a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Harghita. În cursul cercetării penale, constatările organelor de inspecție fiscală vor fi analizate și evaluate de organele de urmărire penală competente, inclusiv prin dispunerea efectuării unor expertize de specialitate, de natură să releve dacă facturile de achiziții de la furnizorii menționați în cuprinsul sesizării penale sunt sau nu sunt fictive.

Se reține că prin Decizia nr. 72/1996 Curtea Constituțională a României a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de procedură penală [devenit art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură civilă] potrivit cărora „hotărârea definitivă a instanței penale *are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

Referitor la procedura administrativă, în Decizia nr. 95/2011 Curtea Constituțională reiterează că „*În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Rezultă că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita a înaintat sesizarea penală nr. **.x./30.05.2016** având la bază constatările din raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .x./10.05.2016, constatări ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-HR .x./10.05.2016 contestată, astfel că

decizia privind suspendarea soluționării cauzei se impune pentru a preîntâmpina soluții contradictorii cu privire la aceeași situație și aceeași persoană. *A proceda astfel și a soluționa pe fond cauza ar însemna ignorarea cercetărilor întreprinse de organele de urmărire penală efectuate în dosarul penal deschis în urma sesizării penale în ceea ce privește **fictivitatea documentelor aferente achizițiilor** pentru care societatea contestatoare și-a dedus cheltuielile și TVA aferentă, aspecte ce fac și obiectul contestației*, fapt ce ar fi putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge dintr-o atare situație.

Având în vedere cele de mai sus, pâna la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov nu se poate investi cu analiza pe fond a contestației, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

*„Art. 277 - (3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.***

*(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

Față de cele anterior precizate se va suspenda soluționarea contestației formulată de societatea .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de .x2. lei și TVA în sumă de .x3. lei aferentă achizițiilor de la furnizori indicați de societate în contestație, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile legale antecitate.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 277 alin. (1) lit. a) și alin. (3)-(4) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

## **DECIDE**

Suspendă soluționarea contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR .x./10.05.2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .x./10.05.2016 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita pentru impozitul pe profit în sumă de **.x2. lei** și TVA în sumă de **.x3. lei**, procedura administrativă urmează a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Harghita.